

**Audience publique du 24 septembre 2013**

Recours formé par  
la société anonyme ..., ...,  
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes  
en matière d'impôt sur le revenu des collectivités, d'impôt commerciale communale, et de  
retenue d'impôt sur les revenus de capitaux

---

**JUGEMENT**

Vu la requête inscrite sous le numéro 29550 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 29 novembre 2011 par Maître Jean-Pierre Winandy, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme ..., immatriculée établie et ayant son siège social à L-..., auprès du registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro ..., représentée par ses organes en fonction, tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'Administration des Contributions directes du 31 août 2011 répertoriée sous le numéro ... du rôle ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 24 février 2012 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 26 mars 2012 par Maître Jean-Pierre Winandy pour compte de la société anonyme ... ;

Vu le mémoire en duplique du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 25 avril 2012 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision déférée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Georges Simon, en remplacement de Maître Jean-Pierre Winandy, et Madame le délégué du gouvernement Caroline Peffer en leurs plaidoiries respectives.

---

Le 2 février 2010, le préposé du service de révision de l'administration des Contributions directes informa la société anonyme ..., ci-après dénommée « la société ... », que son service avait été chargé par la division inspection et organisation du service d'imposition de procéder à une vérification de ses livres et documents comptables, ainsi que de ses revenus et fortune imposables pour les années d'imposition 2000 à 2010. En date du 22 juillet 2010, le service de révision émit un projet de rapport de révision concernant la société ... et demanda à cette dernière de lui communiquer une prise de position. En date du 5 août 2010, le mandataire de la société ... transmet cette prise de position.

Le 10 août 2010, les réviseurs émirent le rapport définitif.

En date des 25 août et 1<sup>er</sup> septembre 2010, des bulletins rectificatifs furent émis pour les années d'imposition 2000 à 2005 pour l'impôt sur le revenu des collectivités, l'impôt commercial communal et la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux.

En date du 4 octobre 2010, la société ... introduisit une réclamation à l'encontre des bulletins rectificatifs précités.

Le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « le directeur », prit une décision en date du 31 août 2011. Cette décision est libellée comme suit :

*« [...] Vu la requête introduite le 4 octobre 2010 par Me Jean-Pierre Winandy, au nom de la société anonyme ..., avec siège social à L-..., pour réclamer contre :*

*- les bulletins rectificatifs de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 2000, 2001, 2002, 2003, 2004 et 2005, émis le 25 août 2010 et le 1<sup>er</sup> septembre 2010 (2005) ;*

*- les bulletins rectificatifs de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2000, 2001, 2002, 2003, 2004 et 2005, émis le 25 août 2010 et le 1<sup>er</sup> septembre 2010 (2005) ;*

*- les bulletins de la retenue d'impôt sur revenus de capitaux des années 2000, 2001, 2002, 2003, 2004 et 2005, tous émis le 25 août 2010 ;*

*Vu le dossier fiscal ;*

*Vu les paragraphes 228 et 301 de la loi générale des impôts (A0) ;*

*Considérant que l'introduction par une requête unique de plusieurs demandes distinctes, mais néanmoins semblables, empiète sur le pouvoir discrétionnaire du directeur des contributions de joindre des affaires si elles sont connexes, mais n'est incompatible en l'espèce avec les exigences d'une procédure ordonnée ni dommageable à une bonne administration de la loi ; qu'il n'y a pas lieu de la refuser ;*

*Considérant que les réclamations ont été introduites par qui de droit dans les forme et délai de la loi ; qu'elles sont partant recevables ;*

*Considérant que la réclamante fait grief au bureau d'imposition, d'une part, d'avoir opéré un contrôle de la comptabilité des années en question, y compris des années définitivement imposées, et, d'autre part, d'avoir mis en compte des distributions cachées de bénéfices en relation avec des salaires payés et des dettes, ainsi que la majoration du revenu imposable par un montant de 19.598,28 euros ;*

*Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens de la réclamante, la loi d'impôt étant d'ordre public ;*

*qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;*

*qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;*

*Considérant que les bulletins originaux ont été redressés par les bulletins litigieux sur base du § 222 alinéa 1 numéro 1 AO qui autorise le bureau d'imposition à procéder à une imposition rectificative en présence de faits ou moyens de preuve nouveaux justifiant une augmentation de la cote d'impôt, pour autant que l'impôt n'est pas prescrit ;*

*Considérant qu'en vertu de l'article 10 de la loi du 27 novembre 1933 concernant le recouvrement des impôts, la créance du Trésor se prescrit par cinq ans, délai qui est porté à dix ans en cas d'imposition supplémentaire pour déclaration incomplète ou inexacte ;*

*Considérant qu'il résulte du dossier fiscal que la comptabilité de la requérante a fait l'objet d'une vérification au sens du § 162 AO par le service de révision des contributions ;*

*En ce qui concerne la forme du contrôle par le réviseur*

*Considérant que la réclamante met en cause la légalité du contrôle ; qu'elle avance que le service de révision aurait justifié son contrôle par les paragraphes 162 (9), 193 et 206 (1) de la loi générale des impôts (AO) qui viseraient le contrôle de tierces personnes, en l'occurrence des salariés de la réclamante ;*

*que le contrôle aurait enfin abouti à la remise en question des déclarations fiscales de la requérante ;*

*Considérant que le paragraphe 162 AO détermine en premier lieu les conditions à respecter par les entreprises afin que leur comptabilité soit tenue de manière régulière ;*

*Considérant que le paragraphe 162 (9) AO dispose que « Das Finanzamt kann prüfen, ob die Bücher und Aufzeichnungen fortlaufend, vollständig und formell und sachlich richtig geführt werden. Die Prüfung ist auch insoweit zulässig, als es sich nicht um die Verhältnisse der Personen oder Unternehmen, deren Bücher geprüft werden, sondern um die Aufklärung der Verhältnisse von Arbeitnehmern handelt, die im Dienst der Personen oder Unternehmen gestanden haben oder stehen. » ;*

*Considérant qu'il ressort d'abord de la première phrase du paragraphe 162 (9) AO qu'un contrôle approfondi de la comptabilité est permis dans le but de savoir si celle-ci a été tenue en*

*conformité avec les exigences du paragraphe 162 AO et si elle peut dès lors bénéficier de la présomption de véracité en raison du paragraphe 208 (1) AO ;*

*Considérant que la deuxième phrase du paragraphe 162 (9) AO permet le contrôle de la comptabilité d'une entreprise pour éclaircir la situation de « salariés » au service de ces entreprises ;*

*Considérant en l'espèce qu'il résulte des constatations spéciales retenues dans le rapport du réviseur que l'associé « ... a affirmé avoir détruit en 2007 tous les documents comptables des exercices 2000-2004, à savoir les grands livres, les journaux, les balances, les factures des entrées et sorties et les extraits bancaires. » et que « Agissant de la manière, il a enfreint toutes les dispositions légales en la matière de la conservation des documents comptables, comme par exemple le § 162 al. 8 AO, l'article 11 de la loi du 22 décembre 1986, l'article 16 de la loi du 19 décembre 2002 et l'article 69 de la loi sur la TVA. Il a rendu impossible tout contrôle fiscal et s'est dépourvu de toute preuve quant à la véracité des bilans et autres déclarations fiscales. » ;*

*Considérant qu'il résulte dès lors de ce qui précède que le contrôle de la comptabilité a eu lieu sur pied de la première phrase du paragraphe 162 (9) AO en conformité avec les dispositions de la loi ;*

*Considérant que les constatations du réviseur en relation avec la destruction de pièces comptables constituent des indices de nature à faire ébranler la régularité de la comptabilité de la réclamante tant au niveau de la forme qu'au niveau du fond ;*

*Considérant qu'il y a lieu d'analyser en l'espèce les redressements critiqués pour vérifier si la comptabilité produite permet la détermination correcte des bases d'imposition ;*

*En ce qui concerne les distributions cachées de bénéfice avec les salaires payés*

*Considérant qu'il résulte du rapport du service de révision que les salaires payés à des membres de famille de l'associé majoritaire ... n'ont pas été admis en déduction ;*

*Considérant qu'en vertu des statuts de constitution, la réclamante a pour objet l'exécution de toutes activités se rattachant directement à la profession d'expert comptable ou à celle de conseil économique et fiscal, ainsi que l'exécution de tous mandats de gestion et d'organisation administrative ; qu'elle peut s'intéresser par toutes voies, dans toutes affaires, entreprises ou sociétés, ayant un objet identique, analogue ou connexe ou qui sont de nature à favoriser le développement de son entreprise, ou même fusionner avec elles et faire toutes opérations industrielles, commerciales, financières, mobilières ou immobilières qui se rattachent directement ou indirectement, en tout ou en partie, à son objet social ;*

*Considérant que les salaires payés à l'épouse et au fils de l'associé majoritaire au cours des années 2000 à 2005 s'élèvent comme suit :*

*...*

*Considérant qu'aux termes de l'article 45 alinéa 1 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.), les dépenses provoquées exclusivement par l'entreprise constituent des dépenses d'exploitation déductibles ;*

*Considérant qu'il y a lieu d'analyser si les salaires payés aux membres de famille constituent des dépenses d'exploitation ;*

*Considérant que la réclamante se borne à affirmer que le fils de l'associé majoritaire aurait été engagé comme employé de bureau et que des tâches de coursier lui auraient été confiées ;*

*Considérant que le rapport du réviseur retient que l'engagement du fils « était fait en tant que coursier. Apparemment ce projet s'avérait trop optimiste. En fait son « activité » au profit de la société anonyme ... se résume en sa présence, les après-midi, dans un bureau mis à disposition par la FICEL à son père, devant un ordinateur portable placé sur un pupitre totalement vide pour le reste. M. ... n'a pas pu fournir des renseignements plus précis quant à l'activité de son fils ni quant à la justification du salaire payé. » ;*

*Considérant qu'en ce qui concerne le salaire payé à l'épouse de l'associé majoritaire, la requérante allègue que l'épouse de l'associé majoritaire aurait reçu un salaire pour une activité au service de la réclamante pour une période où l'associé était malade et qu'elle aurait donc eu une activité et un rendement fortement réduits ;*

*Considérant qu'il ressort du rapport du contrôleur et de la requête introductive que l'épouse de l'associé a été engagée comme salariée du 1<sup>er</sup> janvier 2001 jusqu'au 28 février 2006 ;*

*Considérant qu'en guise de motivation, la requérante a encore versé en cours d'instance le contrat de travail conclu entre elle et le fils de l'associé majoritaire et qu'elle a fourni l'information que la rémunération perçue par l'épouse qui toucherait une pension de retraite, correspondrait au seuil légalement admis ;*

*Considérant qu'il n'est pas clair si l'associé majoritaire a été malade pendant toute cette période et si son épouse l'a effectivement remplacé ou qu'elle a seulement effectué quelques travaux de secrétariat tout en touchant un salaire brut moyen d'environ de quelque ... euros, alors que le fils touchait un salaire brut moyen de 38.400 euros pour les années 2001, 2002, 2003, 2004 et 2005 pour des tâches de coursier; que ce moyen de la réclamante n'est dès lors pas concluant ;*

*Considérant qu'aux termes de l'alinéa 3 de l'article 164 L.I.R., il y a distribution cachée de bénéfices notamment si un associé, sociétaire ou intéressé reçoit directement ou indirectement des avantages d'une société ou d'une association dont normalement il n'aurait pas bénéficié s'il n'avait pas eu cette qualité ;*

*Considérant que la disposition de l'article 164 alinéa 3 L.I.R. est l'application du principe suivant lequel il y a lieu, pour les besoins du fisc, de restituer aux actes leur véritable caractère et doit partant s'interpréter en fonction de cette finalité (Conseil d'État du 13 janvier 1987, no 6690 du rôle ; décision C 9679) ;*

*Considérant qu'en l'occurrence, la requérante n'a pas fourni de preuve que les salaires payés à ses membres de famille représentent la contrepartie d'une prestation effectivement fournie de sorte que les moyens de la réclamante restent à l'état de pure allégation ;*

*Considérant que tant les avantages directs qu'indirects peuvent constituer une distribution cachée de bénéfices ;*

*que l'avantage indirect dont a bénéficié l'associé tire son origine de la relation particulière entre associé et société ;*

*Considérant qu'il y a lieu de confirmer la requalification en distributions cachées de bénéfices des salaires payés aux membres de famille de l'associé ... ;*

*En ce qui concerne les distributions cachées de bénéfice avec les dettes diverses*

*Considérant que le réviseur a qualifié les montants respectifs de ...6 euros, ... euros et de ... euros comptabilisées au poste de bilan « Dettes diverses » de distributions cachées de bénéfices ;*

*Considérant que le rapport du réviseur reprend à cet effet : « Les commissions à charge des résultats des exercices 2003 (... €), 2004 (... €) et 2005 (... €) ne sont nullement documentées et justifiées ; leur détermination reste le secret de M. ..., actionnaire principal et décideur de la société anonyme .... M. ... a admis être l'unique bénéficiaire de ces commissions. À première vue les commissions ont été comptabilisées à l'occasion de l'établissement des bilans respectifs. La qualification des commissions de « provisionnée » n'est pas juste. En effet, lesdites commissions ont été comptabilisées au compte {18600 – Dettes diverses}. Ce compte reprend **des dettes certaines, dues et exigibles** à tout moment. M. ... étant le bénéficiaire, la mise en compte aurait dû se faire à son compte-courant. Les provisions n'ont pas été corrigées ou redressées aux cours des exercices postérieurs. Les réviseurs en dégagent leur caractère définitif. L'utilisation du compte tiers neutre et « anonymisé » [18600- Dettes diverses] permet de masquer le bénéficiaire réel. D'autre part, dans sa déclaration personnelle pour l'impôt sur le revenu des exercices 2003 et 2004, M. ... n'a pas déclaré les commissions mises en compte. Ce n'est que pour l'exercice 2005 qu'il a déclaré comme revenu d'une profession libérale le montant de ... € prélevé le 08.08.05, respectivement pour l'exercice 2006 le montant de ... € prélevé le 24.04.06 » ;*

*Considérant que dans sa requête introductive, la réclamante reste en défaut de fournir des explications quant à la nature des commissions « provisionnées » comptabilisées au poste de passif de dettes diverses ;*

*Considérant que même si l'associé majoritaire a déclaré un revenu ne correspondant pas à un des montants comptabilisés lors de l'année 2005, il n'en reste pas moins que ces commissions ont influencé le revenu imposable de la réclamante lors des années d'impositions 2003, 2004 et 2005 ;*

*Considérant que l'associé majoritaire a détruit les pièces comptables se rapportant aux années 2000 à 2004 de sorte qu'il est impossible de vérifier le bien-fondé des commissions par des pièces justificatives, inscriptions ou comptabilisations ;*

*Considérant que tant les distributions ouvertes que les distributions cachées de bénéfices sont à comprendre dans le revenu imposable d'une société (article 164 L.I.R.) ;*

*Considérant que le paragraphe 217 AO prévoit le procédé de la taxation, lorsque les bases d'imposition ne peuvent pas être déterminées autrement ;*

*que c'est à bon droit que le réviseur a qualifié les commissions litigieuses de distributions cachées de bénéfices ;*

*En ce qui concerne le montant de 19.598,28 euros en relation avec le résultat « Ahnen Communauté »*

*Considérant que la réclamante conteste la majoration du revenu par un montant de ... euros ; qu'elle n'aurait la moindre idée à quoi l'ajout se rapporterait ;*

*Considérant que l'instruction au contentieux a révélé que le bureau d'imposition a augmenté erronément les bases d'imposition de l'année 2005 par un résultat d'un renvoi relatif au revenu d'une personne physique émanant d'une communauté dénommée « ... » qui ne concerne en rien le dossier fiscal de la requérante ;*

*qu'il résulte de ce qui précède que le revenu imposable de l'année 2005 de la réclamante est à diminuer d'un montant de ... euros ;*

*Considérant que les redressements des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2005 font partie de l'annexe qui constitue une partie intégrante de la présente décision ;*

*Considérant que pour le surplus les impositions sont conformes à la loi et aux faits de la cause et ne sont d'ailleurs pas contestées ;*

*En ce qui concerne les bulletins de la retenue d'impôt sur revenus de capitaux des années 2000, 2001, 2002, 2003, 2004 et 2005*

*Considérant qu'en vertu des dispositions de l'article 146 L.I.R., les distributions de bénéfices tant ouvertes que cachées, sont passibles de la retenue sur revenus de capitaux ;*

*Considérant qu'aux termes de l'article 148, alinéa 1 L.I.R., le taux de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux applicable pour les années 2000 et 2001 est de 25%, à moins que le débiteur des revenus ne prenne à sa charge l'impôt à retenir ; que le taux de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux applicable pour les années 2002, 2003, 2004 et 2005 est de 20% ;*

*Considérant que les bulletins de la retenue d'impôt sur revenus de capitaux des années litigieuses sont dès lors à confirmer ;*

## PAR CES MOTIFS

*reçoit les réclamations en la forme,*

*dit partiellement fondées les réclamations contre l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2005,*

*ramène l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2005, y compris la contribution au fonds pour l'emploi, à ... euros,*

*établit la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2005 à ... euros,*

*ramène l'impôt commercial communal de l'année 2005 à ... euros,*

*renvoie au bureau d'imposition pour exécution,*

*rejette les réclamations contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2000, 2001, 2002, 2003 et 2004 comme non fondées,*

*rejette les réclamations contre les bulletins de la retenue d'impôt sur revenus de capitaux des années 2000, 2001, 2002, 2003, 2004 et 2005 comme non fondées. [...] »*

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 29 novembre 2011, la société ... a fait introduire un recours tendant à la réformation sinon à l'annulation de la décision du directeur précitée du 31 août 2011.

Conformément aux dispositions combinées du § 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 1. la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur le mérite d'une réclamation contre des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités, de l'impôt commercial communal et de l'impôt sur les revenus des capitaux. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours principal en réformation. Le prédit recours, ayant par ailleurs été introduit dans les formes et délai de la loi, est recevable.

Il n'y a dès lors pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

A l'appui de son recours, la demanderesse critique en ordre principal la légalité du contrôle opéré. Elle fait à cet égard valoir que le motif de révision tel qu'il ressort du rapport lui-même et de la lettre d'information serait basé sur les §§ 162 (9), 193 et 206 (1) AO. Or, en l'espèce la motivation initiale du contrôle aurait indéniablement été le contrôle de tiers. A l'appui de ce moyen, la demanderesse allègue que l'un des réviseurs aurait déclaré que les dispositions précitées ne seraient pas la véritable raison du contrôle, mais que le but initial du contrôle se situerait dans le cadre d'une procédure de perquisition et de saisie auprès d'une fiduciaire dans laquelle la demanderesse serait actionnaire et destinée à identifier la société holding d'un fonctionnaire.



Or, le § 162 (9) AO écarterait la possibilité de pratiquer un contrôle fiscal dans le but d'élucider les circonstances de tierces personnes, mais limiterait le contrôle aux salariés d'une société, de sorte que dans la mesure où le prédit fonctionnaire ne figurerait pas parmi ses salariés, le contrôle fiscal serait illégal et les bulletins émis à la suite de ce contrôle seraient entachés d'illégalité.

Le délégué du gouvernement fait valoir à cet égard que le contrôle fiscal litigieux aurait été basé sur les §§ 162 (9), 193 et 206 (1) AO et conteste que le contrôle aurait été opéré pour d'autres motifs en particulier le contrôle d'une tierce personne. Par ailleurs, le contrôle effectué dans le cadre du § 193 (1) AO ne serait pas soumis à l'existence préalable de faits nouveaux au sens du § 222 AO comme le soutiendrait la demanderesse.

Dans son mémoire en réplique, la demanderesse fait valoir que les témoignages à charge contre les réviseurs reçus par l'ensemble des associés de la Fiduciaire Centrale, présents et convoqués aux réunions durant lesquelles les réviseurs auraient admis la nature du contrôle, auraient été soumis, de sorte que la charge de la preuve serait renversée et qu'il appartiendrait au délégué du gouvernement de prouver que le contrôle fiscal litigieux ne serait pas un contrôle ayant pour but de contrôler une tierce personne. La simple contestation à cet égard serait insuffisante.

Au délégué du gouvernement de dupliquer que conformément à l'article 13 (3) de la loi modifiée du 17 avril 1964 portant réorganisation de l'administration des Contributions directes, le rapport de révision du 10 août 2010 ferait foi jusqu'à preuve du contraire, alors que la demanderesse resterait en défaut de rapporter une quelconque preuve que le contrôle fiscal litigieux ait eu lieu dans le but de contrôler une tierce personne. Ainsi, il résulterait tant du rapport lui-même que des circonstances de l'espèce que ce dernier aurait eu pour seul objectif de contrôler la comptabilité de la demanderesse et d'élucider la situation fiscale de celle-ci.

Le contrôle fiscal opéré en l'espèce est, aux termes du courrier précité du 2 février 2010 du préposé du service de révision, basé sur les §§ 162 (9), 193 et 206 (1) AO.

Le § 206 AO permet de dégager la compétence du bureau de révision pour opérer le contrôle fiscal litigieux, compétence qui n'est pas litigieuse en l'espèce.

Le § 162 (1) et (9) AO dispose : « (1) Wer nach den Vorschriften der §§ 160 und 161 oder sonst nach den Steuergesetzen Bücher zu führen oder Aufzeichnungen zu machen hat, soll die folgenden Vorschriften beachten. [...] (9) Das Finanzamt kann prüfen, ob die Bücher und Aufzeichnungen fortlaufend, vollständig und formell und sachlich richtig geführt werden. Die Prüfung ist auch insoweit zulässig, als es sich nicht um die Verhältnisse der Personen oder Unternehmen, deren Bücher geprüft werden, sondern um die Aufklärung der Verhältnisse von Arbeitnehmern handelt, die im Dienst der Personen oder Unternehmen gestanden haben oder stehen », tandis que le § 193 (1) AO dispose : « Für Zwecke der Besteuerung kann das Finanzamt auch außerhalb eines Steuerermittlungsverfahrens Nachschau halten bei den Personen, die nach § 160 Absatz 2 Aufzeichnungen zu machen haben, sowie bei solchen Unternehmen und in solchen Unternehmen, die entweder einer Steuer oder der Steueraufsicht unterliegen oder bei denen nach dem Ermessen des Finanzamts eine Steuerpflicht in Betracht

*kommt. Die Nachschau ist auch insoweit zulässig, als es sich nicht um die Verhältnisse des Unternehmers oder des Unternehmens, bei dem die Nachschau stattfindet, sondern um die Aufklärung der Verhältnisse von Arbeitnehmern handelt, die im Dienst des Unternehmers oder des Unternehmens stehen oder gestanden haben. »*

Les dispositions précitées confèrent dès lors au « *Finanzamt* », la compétence et le pouvoir d'effectuer des contrôles auprès des contribuables et ceci même en dehors du « *Steuerermittlungsverfahren* », donc en dehors de la procédure d'imposition, tel que le prévoit le § 193 (1) AO.

En l'espèce, il n'est pas contesté que la société demanderesse, en tant que société commerciale, est, en vertu de l'article 9 du Code de commerce, disposant : « *Toute entreprise doit tenir une comptabilité appropriée [...]* », obligée de tenir une comptabilité, de sorte qu'elle tombe dans la catégorie des contribuables visés aux §§ 162 et 193 AO susceptibles de faire l'objet d'un contrôle fiscal.

Tel que cela a été relevé ci-avant, la demanderesse met en cause la légalité du contrôle fiscal en contestant le mobile ayant amené le service de révision à procéder au contrôle litigieux, en soutenant en l'occurrence que ledit contrôle aurait été opéré non pas pour déterminer sa propre situation fiscale respectivement celle de ses salariés, mais dans le but de découvrir des revenus que Monsieur ..., fonctionnaire d'Etat, aurait touché de la Fiduciaire centrale, respectivement d'une des sociétés liées à celles-ci, parmi lesquelles figurerait la demanderesse, tandis que la partie étatique conteste que tel ait été le but du contrôle litigieux.

L'objectif d'un contrôle fiscal est de déterminer la situation fiscale effective de l'entreprise et de ses salariés.<sup>1</sup>

Force est de constater que le courrier du préposé du service de révision du 2 février 2010, par lequel la demanderesse a été informée de ce qu'un contrôle fiscal allait être opéré à son égard se limite à se référer aux §§ 162 (9), 193 et 206 (1) AO. Il ne se dégage cependant pas dudit courrier que le contrôle fiscal ait un quelconque lien avec la détermination de la situation fiscale de Monsieur ... Il ne se dégage pas non plus du rapport de révision que l'objectif de la révision ait été un autre que celui de déterminer la situation fiscale de la société demanderesse.

Quant aux affirmations de la demanderesse relatives à des déclarations qui auraient été faites par les agents du service de révision ayant opéré le contrôle fiscal litigieux, au regard des contestations de la partie étatique et à défaut de preuves, voir d'offre de preuve de nature à établir la réalité de ces déclarations, celles-ci ne permettent pas de retenir que le contrôle fiscal ait en réalité visé un autre contribuable que la demanderesse. Dans ce contexte, c'est encore à tort que la demanderesse soutient qu'au regard des déclarations des réviseurs au sujet du prétendu objectif du contrôle fiscal litigieux, la charge de la preuve devrait être renversée, dans la mesure où justement la réalité de ces déclarations, contestées par la partie étatique, n'a pas été établie en

---

<sup>1</sup> Voir Anm. 1 sub paragraphe 193 AO, Anm. 7 sub paragraphe 162 AO Kommentar Reichabgabenordnung par Becker, Riewald, Koch, Band II, 9eme édition ; Anm. 2 sub paragraphe 193 AO Kommentar par Hübschmann, Hepp et Spitaler

l'espèce. La circonstance que des contrôles fiscaux ont été effectués auprès d'autres sociétés liées à la Fiduciaire centrale, respectivement qu'une perquisition a eu lieu dans les locaux de cette dernière en 2007 en rapport avec Monsieur ..., à défaut d'autres preuves permettant de lier le contrôle fiscal opéré en l'espèce à une volonté du service de révision de déterminer la situation fiscale d'une autre personne que la demanderesse, ne permet pas non plus de justifier la thèse de cette dernière.

Le tribunal est dès lors amené à retenir que face aux contestations de la partie étatique relatives à l'allégation que le contrôle fiscal litigieux aurait été motivé par d'autres considérations que celles tenant à la détermination de la situation fiscale de la demanderesse elle-même, et à défaut par cette dernière de soumettre au tribunal des éléments de preuve quant à ces affirmations, le moyen fondé sur une prétendue illégalité du contrôle fiscal est à rejeter.

A titre subsidiaire, la demanderesse se prévaut de la prescription de la créance du Trésor pour les années 2000 à 2004. A cet égard, elle souligne que pour les années litigieuses, des déclarations fiscales auraient été déposées, que les impositions définitives auraient eu lieu et que les impôts afférents auraient été payés, avant que ne soient intervenus les bulletins rectificatifs qui font l'objet du présent recours. Afin de pouvoir se baser sur la prescription allongée de dix ans, l'administration aurait dû établir des faits nouveaux qui induiraient que les déclarations auraient été incomplètes ou inexactes avant même de mettre en œuvre un contrôle au sens du § 222 AO. Or, le rapport ne mentionnerait pas de tels faits nouveaux, mais, au contraire, se limiterait à avancer la non-conservation de documents comptables pendant dix ans. Or, le § 162 (8) AO, en employant le terme « *sollen* », ne prévoirait pas d'obligation de conserver les documents comptables pendant dix ans, mais émettrait simplement une recommandation. Par ailleurs, dans la mesure où la non conservation des documents comptables aurait été révélée par le contrôle litigieux, la destruction des documents comptables serait postérieure au contrôle et ne saurait être considérée comme fait pouvant justifier le prédit contrôle.

La demanderesse en conclut que pour les années 2000 à 2004 la prescription fiscale serait celle de cinq ans et non celle de dix ans, de sorte que les années 2000 à 2004 seraient prescrites.

S'emparant de l'article 10 de la loi modifiée du 27 novembre 1933 concernant le recouvrement des contributions directes, des droits d'accises sur l'eau de vie et des cotisations d'assurances sociales, ci-après dénommée « la loi du 27 novembre 1933 », le délégué du gouvernement fait valoir qu'en cas de non-déclaration ou en cas d'imposition supplémentaire pour déclaration incomplète ou inexacte, avec ou sans intention frauduleuse, la prescription serait de dix ans. Il serait par ailleurs de jurisprudence qu'en application du § 222 AO, l'administration serait fondée à émettre des bulletins rectificatifs chaque fois que le contribuable a fourni dans sa déclaration fiscale des indications inexactes, insuffisantes ou incomplètes par rapport à la nature de l'impôt qui ferait l'objet de la réclamation. Un accroissement de fortune dont l'existence serait constatée seulement au cours de la procédure contentieuse constituerait un fait nouveau, et il ne serait pas relevant que l'administration ait obtenu connaissance du fait nouveau à la suite d'une révision d'entreprise ou par tout autre voie. En l'espèce, le réviseur aurait constaté que tous les documents comptables des exercices 2000 à 2004 auraient été détruits. Ainsi, dans la mesure où en vertu du § 160 (1) AO la demanderesse aurait été tenue, comme toute société commerciale, de conserver les documents comptables pendant dix ans, ceci en vertu des prescriptions de l'article 16 (2) du Code de commerce.

Finalement, le délégué du gouvernement fait valoir que lorsque la régularité d'une comptabilité ne peut matériellement plus être vérifiée, la présomption de régularité édictée par le paragraphe 208 AO ne saurait produire aucun effet, étant donné que le support matériel indispensable à la prémisses d'une conformité de la comptabilité aux conditions prévues par le paragraphe 162 AO ferait défaut.

En guise de conclusion, le délégué du gouvernement estime que les faits découverts lors du contrôle par le service de révision constitueraient des faits nouveaux au sens du paragraphe 222 AO, faits que le bureau d'imposition n'aurait pas découvert lui-même lors de la procédure d'imposition, de sorte à justifier la taxation des revenus de l'année 2000 à 2004 ainsi que le redressement des bulletins d'impôt d'ores et déjà émis.

Dans son mémoire en réplique, la demanderesse estime que si des faits nouveaux pouvaient être découverts pendant la procédure de révision, il n'en resterait pas moins que pour être valable une telle procédure de révision devrait être introduite dans le délai de prescription applicable, en l'espèce le délai de cinq ans, car les déclarations avaient été remises et les bulletins émis dans le délai de 5 ans. Le fait nouveau qui pourrait entraîner un redressement de la cote d'impôt devrait être établi dans le cadre de ce délai de prescription.

Le délégué du gouvernement fait valoir dans le cadre de son mémoire en duplique que le § 162 (8) AO exigerait expressément que les documents comptables devraient être conservés pendant dix ans pour les besoins de l'imposition. Admettre que le contrôle ne puisse intervenir qu'endéans un délai de cinq ans, viderait ladite disposition légale de son contenu dans la mesure où à défaut de conséquence fiscale préjudiciable, le contribuable ne serait plus amené en pratique à conserver les documents au-delà de cinq ans.

Il est constant en cause que les bulletins rectificatifs litigieux ont été émis sur base du paragraphe 222 (1) n° 1 AO, lequel dispose que « *Hat bei Steuern, bei denen die Verjährungsfrist mehr als ein Jahr beträgt, das Finanzamt nach Prüfung des Sachverhaltes einen besonderen, im Gesetz selber vorgesehenen schriftlichen Bescheid (Steuerbescheid, Steuermeßbescheid, Freistellungsbescheid oder Feststellungsbescheid), erteilt, so findet, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, eine Änderung des Bescheids (eine Berichtigungsveranlagung oder eine Berichtigungsfeststellung) nur statt : 1. wenn neue Tatsachen oder Beweismittel bekanntwerden, die eine höhere Veranlagung rechtfertigen, und die Verjährungsfrist noch nicht abgelaufen ist ; [...].* »

En vertu de la disposition précitée, l'émission d'un bulletin rectificatif est conditionnée plus particulièrement, d'une part, par la découverte de faits ou éléments de preuve nouveaux et, d'autre part, par le défaut de prescription de la créance du trésor au moment de l'établissement du bulletin rectificatif.

La prescription, consacrée par l'article 10 de la loi du 27 novembre 1933, précitée, disposant que « *la créance du Trésor se prescrit par cinq ans. Toutefois, en cas de non-déclaration ou en cas d'imposition supplémentaire pour déclaration incomplète ou inexacte, avec ou sans intention frauduleuse, la prescription est de dix ans* », est en principe acquise au terme d'un délai de cinq ans, à moins qu'aucune déclaration d'impôt n'ait été faite ou que la déclaration

ayant été faite ait été incomplète ou inexacte, peu importe qu'il y ait eu intention frauduleuse ou non.

En l'espèce, les contestations de la demanderesse ont trait à la fois à l'existence d'une déclaration incomplète ou inexacte au sens de l'article 10 de la loi du 27 novembre 1933, précitée, et à l'existence de faits ou éléments de preuve nouveaux au sens du paragraphe 222 AO, et consistent, en substance, à affirmer que le constat que les pièces comptables ont été détruites et d'une distribution cachée de bénéfices procèderait d'une requalification des faits et ne saurait ni être qualifié comme fait nouveau, ni être considéré comme le fruit d'une déclaration incomplète.

Avant d'examiner la question de savoir si la prescription a été acquise en l'espèce, il convient de déterminer si le bureau d'imposition a valablement pu se baser sur la découverte de faits ou éléments de preuve nouveaux au sens du § 222 (1) n° 1 AO, dont l'existence est contestée par la demanderesse.

La notion de « *neue Tatsache* » englobe tout fait ou acte quelconque qui est susceptible de constituer isolément ou ensemble avec d'autres faits ou actes une base d'imposition de l'impôt en cause et dont le bureau d'imposition compétent n'a eu connaissance qu'après l'émission du bulletin d'impôt initial sans que le contenu des déclarations antérieures du contribuable n'ait été de nature à donner lieu à des doutes raisonnables dans le chef du bureau d'imposition.<sup>2</sup>

En l'espèce, l'émission des bulletins rectificatifs est justifiée par la découverte, lors du contrôle fiscal litigieux, d'un côté, de distributions cachées de bénéfices non déclarées, et de l'autre côté, du fait que les documents comptables ont été volontairement détruits en ce qui concerne les années 2000 à 2004.

Il convient de prime abord de relever que la circonstance que les éléments avancés à titre de faits nouveaux n'ont été découverts qu'à la suite du contrôle fiscal opéré en l'espèce ne porte pas à conséquence. En effet, tel que cela a été retenu ci-avant, l'objectif d'un contrôle fiscal est de déterminer la situation fiscale réelle d'un contribuable.

Ainsi, conformément au § 193 AO, précité, le bureau d'imposition peut procéder à un contrôle fiscal, même en dehors de la procédure d'imposition (« *kann das Finanzamt auch außerhalb eines Steuerermittlungsverfahrens Nachschau halten [...]* »), étant relevé par ailleurs qu'aux termes du § 201 (1) AO : « *Die Finanzämter haben darüber zu wachen, ob durch Steuerflucht oder in sonstiger Weise zu Unrecht Steuereinnahmen gekürzt werden [...]* ». Au regard de l'emploi du terme « *kann* » au § 193 AO, précité, et à défaut de restrictions prévues par la prédite disposition, et, enfin, compte tenu de l'obligation générale du bureau d'imposition de veiller à ce que des recettes d'impôt ne soient pas réduites à tort, il convient de retenir que la mesure du contrôle fiscal relève du pouvoir d'appréciation discrétionnaire du bureau d'imposition et que l'exercice de ce pouvoir n'est en l'occurrence pas lié à la preuve préalable de faits concrets.

Quant à la question de la découverte de faits ou éléments de preuve nouveaux, il se dégage du rapport de révision ayant déclenché l'établissement des bulletins rectificatifs, que les

---

<sup>2</sup> Voir TA. 17 février 2005, n° 18011 du rôle, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n° 577

réviseurs ont découvert, par comparaison de divers postes des documents comptables de la demanderesse, plus particulièrement que divers frais, notamment des salaires payés à l'épouse et au fils de l'actionnaire majoritaire, ont été mis à charge de la demanderesse et cela, selon les conclusions du bureau d'imposition, sans raisons fiscalement admissibles. Le contrôle fiscal opéré a encore dévoilé que la demanderesse a détruit tous les documents comptables des années 2000 à 2004, de sorte que le bureau d'imposition en a tiré la conclusion qu'elle n'a pas respecté les prescriptions en matière de la conservation décennale des documents comptables. Par voie de conséquence, des frais déclarés à titre de frais d'exploitation n'étaient pas documentés et il était ainsi impossible de vérifier si les dépenses ont été provoquées exclusivement par la demanderesse, et qu'ainsi il a été retenu que la comptabilité de la demanderesse ne pourrait plus bénéficier de la présomption de véracité suivant le § 208 AO.

Si la découverte de ces éléments a abouti à une requalification de certains frais en distribution cachée de bénéfices, ce n'est pas la requalification en tant que telle qui est à considérer comme fait ou élément de preuve nouveau au sens du § 222 AO, mais ce qui est déterminant c'est la découverte de l'absence de pièces de nature à justifier la relation économique de certains frais avec les revenus de la demanderesse, respectivement la découverte d'écritures comptables dévoilant la comptabilisation à charge de la demanderesse de frais qui, selon la conclusion du rapport, n'ont pas de contrepartie économique, mais ayant plutôt bénéficié à ses associés. Contrairement à ce qui est soutenu par la demanderesse, il ne se dégage pas du dossier fiscal, ni des pièces versées par elle, que ces éléments aient été à la disposition du bureau d'imposition lors de l'établissement des bulletins initiaux.

Le tribunal est dès lors amené à retenir que cette découverte, lors du contrôle fiscal opéré en l'espèce, d'éléments de preuve ayant amené le bureau d'imposition à conclure que des frais, en apparence en relation avec les activités de la demanderesse, ont en réalité bénéficié, directement ou indirectement, à l'associé majoritaire, de sorte à entrer dans les prévisions du § 222 (1) n° 1 AO.

Quant à la prescription invoquée par la demanderesse, il est constant que celle-ci a introduit ses déclarations d'impôt visant les années litigieuses et que les bulletins afférents avaient été établis, de sorte que le cas de figure visé à l'article 10 de la loi du 17 novembre 1933, précité, et tenant à un défaut de déclaration de l'impôt ne se trouve pas vérifié en l'espèce.

Quant à la question de savoir si l'existence de déclarations incomplètes ou inexactes est vérifiée en l'espèce, force est de constater, tel que cela a été relevé ci-avant, que le contrôle fiscal ayant été opéré a conduit le bureau d'imposition à retenir que certains frais pris en charge par la demanderesse et déclarés à titre de frais d'exploitation n'ont en réalité aucune contrepartie économique réelle, de sorte qu'il a retenu l'existence d'une distribution cachée de bénéfices, étant précisé qu'il y a distribution cachée de bénéfices, telle que visée par l'article 164 (3) de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après désignée par « LIR », si un associé ou un actionnaire, voire même un intéressé reçoit directement ou indirectement d'une société des avantages qu'il n'aurait pu obtenir s'il n'avait pas eu cette qualité. Dans cette optique, les déclarations d'impôt introduites par la demanderesse étaient nécessairement inexactes, voire incomplètes dans la mesure où des frais ont été déclarés à titre de frais d'exploitations, qui en réalité correspondaient à une distribution cachée de bénéfices au sens de l'article 164 (3) LIR dont il n'a pas été tenu compte.

Il s'ensuit que la prescription de dix ans est applicable en l'espèce.

Cette conclusion n'est pas éternuée par l'affirmation de la demanderesse que dans la mesure où le contrôle fiscal aurait été motivé par le souci d'obtenir des informations sur les revenus d'un tiers, il ne pourrait conduire à un délai de prescription allongé puisque seul ce tiers aurait pu avoir un comportement fautif, dans la mesure où le tribunal vient de retenir ci-avant qu'il n'est pas établi que l'objectif du contrôle fiscal litigieux ait été un autre que celui de contrôler la situation fiscale de la demanderesse elle-même.

En l'espèce, le délai de prescription visant les impôts de l'année fiscale 2001, l'année fiscale la plus ancienne ayant fait l'objet d'un bulletin rectificatif, a commencé à courir à partir du 1<sup>er</sup> janvier qui suit l'année pendant laquelle la créance fiscale est née, soit à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2002. Il s'ensuit qu'au moment de l'établissement des bulletins rectificatifs le 1<sup>er</sup> septembre, respectivement le 25 août 2010, la prescription n'était pas acquise en ce qui concerne les impôts visant l'année fiscale 2001, et, *a fortiori*, elle n'était pas acquise concernant les impôts visant les années d'imposition ultérieures.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que les conditions du § 222 (1) n° 1 AO étaient remplies en l'espèce, de sorte que le bureau d'imposition a valablement pu procéder à l'établissement de bulletins rectificatifs visant les années fiscales litigieuses.

Il convient encore d'ajouter, contrairement à ce qui est soutenu par la demanderesse, qu'il est irrelevante si la découverte de faits ou éléments de preuve nouveaux a été faite avant ou après l'expiration du délai de prescription ordinaire de cinq ans, dans la mesure où le § 222 (1) n° 1 AO conditionne uniquement l'établissement d'un bulletin rectificatif par le défaut d'acquisition de la prescription, - que ce soit celle de cinq ans ou celle de dix ans -, au moment où ce bulletin est émis, mais n'impose pas que la découverte de faits ou d'éléments de preuve nouveaux ait eu lieu endéans le délai de prescription ordinaire de cinq ans.

A titre plus subsidiaire, la demanderesse conteste en substance l'existence de distributions cachées de bénéfices. Plus particulièrement, en ce qui concerne la distribution cachée de bénéfices du fait des salaires payés au fils et à l'épouse de l'associé majoritaire, elle conteste en bloc les développements contenus dans le rapport de révision du 10 août 2010. Sur base du contrat de travail signé avec le fils de l'associé majoritaire, Monsieur ..., la demanderesse soulève que ce dernier aurait été engagé comme employé de bureau auquel auraient été confiées des tâches de coursier depuis l'année 2000. Par ailleurs, il aurait opéré la retenue à la source sur les salaires litigieux, de sorte que ces éléments de preuve seraient de nature à documenter l'apparence d'une réalité économique de l'opération sous-jacente aux dépenses litigieuses. Au sujet du pupitre vide de Monsieur ... dont fait état le rapport de révision, la demanderesse estime qu'un tel fait n'aurait rien d'anormal pour un coursier. La demanderesse en conclut que le bureau d'imposition n'aurait pas fait état d'un quelconque indice suffisamment concret pour ébranler l'apparence de la réalité économique de l'opération sous-jacente aux dépenses litigieuses. Au sujet du salaire de l'épouse de l'associé majoritaire, la demanderesse fait valoir que ce dernier aurait été malade pendant une certaine période et que sa femme l'aurait remplacé. Par ailleurs, les salaires payés à Madame ... auraient également été soumis à la retenue à la source auprès du bureau RTS.

Le délégué du gouvernement fait valoir que lors de son contrôle, le service de révision aurait constaté que l'activité du fils et de l'épouse de Monsieur ... n'aurait pas été réelle. Conformément au contrat de travail conclu avec le fils, Monsieur ..., celui-ci aurait été censé travailler 40 heures par semaine en tant qu'employé de bureau. Les affirmations de l'associé majoritaire suivant lesquelles son fils aurait exercé des tâches de coursier et que son épouse aurait été engagée en tant que secrétaire en remplacement de son mari pendant sa période de maladie, faute de précision supplémentaire, seraient insuffisantes pour être qualifiées de preuves concluantes.

L'article 164 LIR dispose : « (1) *Pour déterminer le revenu imposable, il est indifférent que le revenu soit distribué ou non aux ayants droit.*

*(2) Sont à considérer comme distribution dans le sens de l'alinéa qui précède, les distributions de quelque nature qu'elles soient, faites à des porteurs d'actions, de parts bénéficiaires ou de fondateurs, de parts de jouissance ou de tous autres titres, y compris les obligations à revenu variable donnant droit à une participation au bénéfice annuel ou au bénéfice de liquidation.*

*(3) Les distributions cachées de bénéfices sont à comprendre dans le revenu imposable. Il y a distribution cachée de bénéfices notamment si un associé, sociétaire ou intéressé reçoit directement ou indirectement des avantages d'une société ou d'une association dont normalement il n'aurait pas bénéficié s'il n'avait pas eu cette qualité. »*

Il y a dès lors distribution cachée de bénéfices, telle que visée par l'article 164, paragraphe 3 LIR, si un associé ou un actionnaire, voire même un intéressé, reçoit directement ou indirectement d'une société des avantages qu'il n'aurait pas pu obtenir s'il n'avait pas eu cette qualité. La situation concernée est celle où un gestionnaire prudent et avisé n'aurait pas accordé un avantage similaire à un tiers.<sup>3</sup>

Aux termes de l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives : « *La preuve des faits déclenchant l'obligation fiscale appartient à l'administration, la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt appartient au contribuable. [...]* »

La charge de la preuve de l'existence d'une distribution cachée de bénéfices repose donc dans une première phase sur le bureau d'imposition. Celui-ci doit en effet procéder à un examen impartial et objectif des déclarations du contribuable et relever des éléments qui lui apparaissent douteux et qui pourraient indiquer l'existence d'une distribution cachée de bénéfices. Ainsi, c'est essentiellement lorsque le bureau d'imposition peut faire état d'un faisceau de circonstances qui rendent probable une distribution cachée de bénéfices et qui n'ont pas été éclairées ou documentées par le contribuable que le prédit bureau peut mettre en cause la réalité économique des opérations et supposer une diminution indue des bénéfices de l'entreprise sans avoir à la justifier exactement. Il y a alors renversement de la charge de la preuve, le contribuable devant

---

<sup>3</sup> V. CA 1<sup>er</sup> février 2000, n° 11318C du rôle, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n° 351 et les autres références y citées



prouver qu'il n'y a pas diminution de bénéfices ou que celle-ci est économiquement justifiée, et non seulement motivée par des relations particulières entre deux entités liées.<sup>4</sup>

A cet égard, le tribunal est amené à conclure que s'il est exact que la demanderesse a versé en cause un contrat de travail à durée indéterminée qu'elle a conclu en date du 1<sup>er</sup> novembre 2000 avec Monsieur ..., fils de l'actionnaire majoritaire, et qu'il y est précisé que la durée normale de travail serait de 40 heures par semaine et qu'il aurait été occupé en qualité d'employé de bureau, il n'en reste pas moins que dans la mesure où l'Etat conteste la réalité des prestations prétendument effectuées par Monsieur ... pour le compte de la société, un simple contrat de travail, non autrement étayé par des pièces ou attestations complémentaires au regard du constat ait par les services de révision, n'est pas de nature à prouver la réalité économique du lien contractuel litigieux.

En ce qui concerne la fonction de Madame ... au sein de la société ..., les simples allégations de l'associé majoritaire quant à la réalité de cette occupation sont pareillement insuffisantes pour démontrer la réalité économique du lien contractuel litigieux, à défaut d'autres éléments probants soumis à l'appréciation du tribunal.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que la demanderesse n'a soumis ni au service de révision, ni au bureau d'imposition, ni au tribunal administratif des éléments susceptibles de renverser le constat du bureau d'imposition, fondé sur le rapport de révision, qu'en l'espèce, les salaires payés au fils ainsi qu'à l'épouse de l'associé majoritaire sont à considérer comme distribution cachée de bénéfices.

Partant, le moyen afférent laisse d'être fondé.

En ce qui concerne plus particulièrement la distribution cachée de bénéfices litigieuse en relation avec les dettes diverses, la demanderesse fait valoir que les commissions provisionnées dans les comptes de la société au titre de dettes diverses correspondent à une dette de société envers Monsieur ..., l'actionnaire majoritaire de la demanderesse. En effet, les commissions correspondraient à un pourcentage de son chiffre d'affaires et dû à Monsieur ... au titre des clients qu'il lui aurait apportés au cours de l'année 2003. Le principe de la déductibilité des provisions inscrites au bilan aurait été discuté avec le préposé du bureau d'imposition Société 2 et la déductibilité des commissions aurait été confirmée par le proposé et prise en compte dans le cadre de l'établissement des bulletins d'imposition pour les années 2003 et 2004. Or, les commissions n'auraient été payées à Monsieur ... que plus tard et au moment de leur paiement, elles auraient d'ailleurs été reprises dans la déclaration personnelle de celui-ci en tant que revenu provenant de l'exercice d'une profession libérale. Ce fait serait d'ailleurs repris par les réviseurs dans leur rapport en ce qu'ils énoncent que pour l'exercice 2005, Monsieur ... aurait déclaré comme revenu provenant de l'exercice d'une profession libérale le montant de ... € prélevé le 8 août 2006.

Le délégué du gouvernement estime que ce serait à juste titre que le directeur a confirmé la requalification des commissions en distribution cachée de bénéfices dans la mesure où

---

<sup>4</sup> V. CA 12 février 2009, n° 24642C du rôle, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n° 351 et les références y citées

l'associé majoritaire aurait détruit les pièces comptables se rapportant aux années 2000 à 2004, de sorte qu'il serait impossible de vérifier le bien-fondé des commissions par des pièces justificatives, inscriptions ou comptabilisations. Quant à l'affirmation de la demanderesse que ces commissions auraient été payées en contrepartie des clients apportés par Monsieur ... à la société ..., le délégué du gouvernement fait valoir que cette allégation ne serait étayée par aucun élément concret en cause. Il en conclut que ce serait à bon droit que le service de révision a valablement pu émettre des doutes circonstanciés quant à l'existence effective d'une contrepartie pour les commissions payées et par voie de conséquence quant à l'existence éventuelle d'un avantage indument accordé à l'associé majoritaire.

Tel que relevé ci-avant, aux termes de l'article 164, paragraphe 3 LIR précité, il y a distribution cachée de bénéfices si un associé ou un actionnaire, voire même un intéressé reçoit directement ou indirectement d'une société des avantages qu'il n'aurait pas pu obtenir s'il n'avait pas eu cette qualité. La situation concernée est celle où un gestionnaire prudent et avisé n'aurait pas accordé un avantage similaire à un tiers. Par ailleurs, en présence d'un faisceau de circonstances qui rendent une telle distribution cachée de bénéfices probable et qui n'ont pas été éclairées et documentées par le contribuable, le bureau d'imposition peut mettre en cause la réalité économique des opérations et supposer une diminution induite de bénéfices de l'entreprise sans avoir à la justifier exactement, de sorte qu'il y a, en la matière, tel que relevé ci-avant, un renversement de la charge de la preuve.

En l'espèce, force est au tribunal de constater, de prime abord, que l'associé majoritaire de la demanderesse est en aveu d'avoir détruit tous les documents comptables se rapportant aux années 2000 à 2004, de sorte à avoir enfreint les règles de la conservation des documents comptables pendant un délai de dix ans inscrites à l'article 16, (2) du Code de commerce, que suite au projet du rapport de révision du 22 juillet 2010, la demanderesse a eu la possibilité de prendre position ce qu'elle a fait par courrier de son mandataire du 5 août 2010, sans néanmoins verser des pièces concluantes par rapport aux conclusions de ce projet du rapport de révision lui causant préjudice.

Par ailleurs, au cours de la procédure contentieuse, à part l'allégation non autrement étayée que les montants versés voire comptabilisés au cours des années 2003, 2004 et 2005 correspondraient à des dettes qu'elle aurait envers l'associé majoritaire en ce sens qu'il s'agirait de commissions pour des clients qu'il lui aurait apportés, la demanderesse, ayant la charge de la preuve de ces faits en vertu de l'article 59 précité de la loi du 21 juin 1999, n'a apporté aucun élément de preuve concluant de nature à corroborer ces allégations.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que la demanderesse n'a soumis ni au service de révision, ni au bureau d'imposition, ni au tribunal, des éléments susceptibles de renverser le constat du bureau d'imposition, fondé sur le rapport de révision du 10 août 2010, qu'en l'espèce, l'inscription de certains frais à charge de la demanderesse et sans lien fiscalement admissible avec les activités de la demanderesse, constitue l'attribution d'un avantage à l'associé de la demanderesse et permet ainsi de conclure à l'existence de distribution cachée de bénéfices.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que le moyen afférent laisse d'être fondé.

Par voie de conséquence, le recours est à rejeter pour n'être fondé dans aucun de ses moyens.

**Par ces motifs,**

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours principal en réformation en la forme ;

au fond, le déclare non justifié, partant en déboute ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

condamne la demanderesse aux frais.

Ainsi jugé par :

Claude Fellens, vice-président,  
Annick Braun, premier juge,  
Andrée Gindt, juge,

et lu à l'audience publique du 24 septembre 2013 par le vice-président, en présence du greffier assumé Claudine Meili.

s. Claudine Meili

s. Claude Fellens

**Reproduction certifiée conforme à l'original**

Luxembourg, le 27/9/2013

Le Greffier du Tribunal administratif